

## ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА УРОВНЕ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

**Е.Г. Кобзик**

Государственный институт управления и социальных технологий БГУ  
г. Минск, Беларусь

В настоящее время ведется активная работа по упрощению налоговой системы Республики Беларусь, оптимизации структуры налогов в направлении общего снижения налоговой нагрузки. Достижение определенной стабильности является важным для налогообложения, от которой во многом зависят возможности планирования деятельности различных субъектов хозяйствования в перспективе. Стабильность не означает абсолютное постоянство налоговой системы, а предполагает ее перманентное реформирование и адаптацию к меняющимся экономическим условиям. При стабильных экономических условиях потребность в изменении установленного механизма налогообложения существенно ниже.

Эффективность налогообложения на микроуровне определяется с помощью ряда показателей, общая схема расчета которых предусматривает отношение совокупности налогов и неналоговых обязательных платежей или отдельных их составляющих к объему реализации (доходам от реализации), себестоимости (расходам на реализацию) или прибыли.

Для оценки налоговой нагрузки и полноты расчетов организации с бюджетом в таблице 1 представлена система показателей, которая позволяет дать полную и глубокую оценку налогообложения организации.

Таблица 1 – Показатели для оценки налогообложения организации

Показатель	Обозначение показателя	Алгоритм расчета	Обозначения
Обобщающий номинальный (реальный) показатель налоговой нагрузки по отношению к выручке от реализации	$H_n$	$H_n = \frac{H}{B}$	$H$ – все начисленные (уплаченные) организацией налоги и сборы; $B$ – выручка от реализации
Обобщающий показатель налоговой нагрузки по отношению к отрицательному денежному потоку	$H_{дп}$	$H_{дп} = \frac{H_{фу}}{Одп}$	$H_{фу}$ – доля денежных средств, использованных на уплату налогов и сборов; $Одп$ – общая сумма отрицательного денежного потока
Коэффициент налогообложения доходов (выручки от реализации)	$K_d$	$K_d = \frac{K_n}{D(B)}$	$D$ – общая сумма доходов организации; $K_n$ – сумма косвенных налогов
Коэффициент налогообложения прибыли	$K_p$	$K_p = \frac{H_p}{П}$	$H_p$ – сумма налогов, уплачиваемых из прибыли; $П$ – прибыль отчетного периода;
Коэффициент опережения темпов роста налогов и сборов над темпами роста доходов	$K_{тр}$	$K_{тр} = \frac{Tr_n}{Tr_d}$	$Tr_n$ – темп роста налогов и сборов; $Tr_d$ – темп роста доходов
Коэффициент степени расчетов с бюджетом	$K_{рб}$	$K_{рб} = \frac{H_{нр}}{H_n}$	$H_{нр}$ – реальная налоговая нагрузка; $H_n$ – номинальная налоговая нагрузка
Коэффициент эффективности мероприятий по оптимизации налогообложения	$K_{эм}$	$K_{эм} = \frac{Пэ}{Пр}$	$Пэ$ – прибыль, сэкономленная в результате мероприятий по оптимизации налогообложения; $Пр$ – прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия
Показатель эластичности налогообложения	$\mathcal{E}$	$\mathcal{E} = \frac{\Delta H}{\Delta B_1}$	$\Delta H$ – изменение общей суммы налогов и сборов; $\Delta B_1$ – изменение выручки от реализации на 1 %

Предлагаемые показатели позволяют дать всестороннюю оценку налогообложения организации комплексно и глубоко изучить ее налоговую нагрузку, полноту расчетов с бюджетом, степень воздействия системы налогообложения на конечные результаты деятельности организации, изучить наиболее значимые факторы вызвавшие изменения в общей сумме налогов и неналоговых обязательных платежей, и выявить резервы оптимизации налогообложения [1].

Упорядочение состава обязательных налогов и платежей в бюджет оказывает влияние на систематизацию информации о расчетах организации с бюджетом на счетах бухгалтерского учета, на достоверность и однозначность информации для проведения анализа и оценки налогообложения субъекта хозяйствования.

Главной целью анализа налогов и сборов является разработка рекомендаций по оптимизации налоговой нагрузки в краткосрочном и долгосрочном периоде.

Можно выделить следующие задачи анализа налогов в соответствии с его сущностью, объектом и предметом [2]:

- исследовать состав, динамику и структуру налогов и неналоговых обязательных платежей субъекта хозяйствования;
- исследовать полноту расчетов субъекта хозяйствования с бюджетом и причины возникших отклонений;
- исследовать налоговые платежи по группам в зависимости от источника их уплаты и их влияние на чистую прибыль;
- изучить влияние факторов на изменение параметров налогообложения;
- рассчитать и оценить показатели налоговой нагрузки и налоговой емкости субъекта хозяйствования, исследовать влияние факторов на их размер;
- выделить наиболее обременительные для налогоплательщика виды обязательств;
- определить и изучить комплексные показатели оценки налогообложения;
- исследовать влияние показателей оценки налогообложения субъекта хозяйствования на его финансовое состояние;
- изучить параметры финансово-хозяйственной деятельности организации, оказывающие влияние на налоговую нагрузку субъекта хозяйствования;
- прогнозирование и планирование сумм, подлежащих уплате налогов как денежных потоков и расходов субъекта хозяйствования;
- выявить резервы оптимизации налогообложения субъекта хозяйствования и дать оценку налоговым рискам.

В зависимости от источника уплаты, налоги и сборы можно условно разделить на следующие группы:

- налоги и сборы, относимые на затраты по производству и реализации продукции;
- налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции;
- налоги и сборы, исчисляемые из прибыли;
- налоги и сборы, удерживаемые из заработной платы работников.

Методика анализа факторов на изменение налогов и сборов, уплачиваемых организацией, предложенная Акулич М.В., Ткачевой В.В. и рядом других экономистов предлагает производить анализ по двухфакторной модели. Факторами первого уровня, оказывающими влияние на изменение налогов и сборов (Н), являются: изменение налогооблагаемой базы (НБ) и изменение ставки налога ( $C_n$ ).

Факторный анализ любого налога или сбора проводится по следующей факторной модели (1) [3]:

$$H = HБ \cdot C_n. \quad (1)$$

На данный показатель оказывают влияние два фактора:

- изменение налогооблагаемой базы (НБ);
- изменение ставки налога или платежа ( $C_n$ ).

Рассмотрим влияние факторов на примере завода крупнопанельного домостроения № 1 ОАО «МАПИД». Основным направлением деятельности данной организации является выпуск изделий для строительства жилых домов. Руководство организации проводит эффективную политику в области качества выпускаемой продукции, которая отвечает всем требованиям и стандартам, установленным в Республике Беларусь. Однако в деятельности завода КПД-1 ОАО «МАПИД» имеются некоторые проблемы, связанные с производством изделий на устаревшем оборудовании. Установка высокопроизводительного современного технологического оборудования позволит организации значительно увеличить производительность вместе с улучшением качества и расширением ассортимента выпускаемой продукции, что позволит заводу КПД-1 ОАО «МАПИД» не только удержать свои позиции на рынке строительных материалов, но и удовлетворить растущий спрос на свою продукцию.

На первом этапе анализа налогов и сборов, уплачиваемых из выручки от реализации продукции (работ, услуг) оценивается структура налогов и сборов, уплачиваемых из выручки от реализации продукции (работ, услуг) путем расчета удельного веса каждого налога в общей сумме налогов, включаемых в выручку и расчета изменений по каждому виду налога. Анализ структуры налогов и сборов, уплачиваемых из выручки от реализации приводится в таблице 2.

Общая сумма налогов и сборов, уплачиваемых из выручки в 2014 году по сравнению с 2013 годом снизилась на 2 515 478,9 млн руб.

Для более детального анализа налогов и сборов, уплачиваемых из выручки от реализации продукции (работ, услуг) изучается динамика начисления налогов и сборов, уплачиваемых из выручки от реализации продукции (работ, услуг), а также их удельный вес в выручке от реализации продукции (работ, услуг). Анализ динамики налогов и сборов, уплачиваемых из выручки от реализации продукции (работ, услуг) проведен в таблице 3.

Таблица 2 – Анализ состава и структуры налогов и сборов, уплачиваемых из выручки от реализации продукции (работ, услуг)

Показатель	Абсолютное значение, млн руб.		Структура, %		Изменение	
	2013 год	2014 год	2013 год	2014 год	абсолютное, млн руб.	структуры, %
Налоги и сборы, уплачиваемые из выручки	14 982 355,1	12 466 876,2	100	100	– 2 515 478,9	–
НДС	14 982 355,1	12 466 876,2	100	100	– 2 515 478,9	–
Акцизы	0	0	0	0	0	–

Таблица 3 – Анализ динамики налогов и сборов, уплачиваемых из выручки от реализации продукции (работ, услуг)

Показатель	Абсолютное значение, млн руб.		Изменение в абсолютной сумме, млн руб.	Темп роста, %	Удельный вес в выручке от реализации продукции, %		Отклонение удельного веса, %
	2013 год	2014 год			2013 год	2014 год	
1. Выручка от реализации продукции (работ, услуг)	177 985 138	186 550 010	+ 8 564 872	104,81	–	–	–
2. Налоги и сборы, уплачиваемые из выручки:	14 982 355,1	12 466 876,2	– 2 515 478,9	83,21	8,42	6,68	- 0,74
НДС	14 982 355,1	12 466 876,2	2 515 478,9	83,21	8,42	6,68	- 0,74

Анализ динамики налогов и сборов, уплачиваемых из выручки от реализации продукции (работ, услуг), проведенный в таблице 3, показал, что темп изменения данных налогов (83,21 %) отстает от темпа роста выручки от реализации продукции (работ, услуг), который составил 104,81 %, что в наибольшей мере вызвано изменением в налоговом законодательстве в Республики Беларусь в 2014 году по сравнению с 2013 годом.

Исходя из того, что сумма НДС к уплате равна разнице между суммой начисленного НДС и суммой НДС, подлежащего вычету, анализ проводится по факторной модели 2:

$$\text{НДС} = \text{НБ} \cdot C_{\text{НДС}} - \text{НДС}_в. \quad (2)$$

Исходные данные для расчета факторов изменения суммы НДС к уплате взяты из налоговых деклараций (расчетов) и представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Исходные данные для расчета факторов изменения суммы НДС к уплате

Показатель	2013 год	2014 год
1. Налогооблагаемая база, млн руб. (НБ)	177 985 138	186 550 010
2. Ставка НДС, % ( $C_{\text{НДС}}$ )	20	20
3. Сумма начисленного НДС, млн руб.	29 664 189,7	31 091 668,3
4. Сумма НДС к вычету, млн руб. ( $\text{НДС}_в$ )	14 681 834,6	18 624 792,1
5. Сумма НДС к уплате, млн руб.	14 982 355,1	12 466 876,2

Расчет влияния факторов на изменение суммы НДС к уплате представлен в таблице 5.

Таблица 5 – Расчет влияния факторов на изменение суммы НДС к уплате, млн руб.

Показатель	Расчет влияния	Размер влияния
1 Сумма начисленного НДС	31 091 668,3 – 29 664 189,7	+ 1 427 478,6
2 Сумма НДС к вычету	18 624 792,1 – 14 681 834,6	– 3 942 957,5
3 Итого	12 466 876,2 – 14 982 355,1	– 2 515 478,9

Расчет, проведенный в таблице 5, показал, что снижение суммы НДС к уплате на 2 515 478,9 млн руб. произошло за счет опережения увеличения суммы НДС к вычету над суммой начисленного НДС.

Размер влияния суммы НДС к вычету берется с противоположным знаком, так как с увеличением вычитаемой суммы НДС уменьшается сумма НДС к уплате. Сумма начисленного НДС увеличилась на 1 427 478,6 млн руб., а сумма НДС к вычету – на 3 942 957,5 млн руб.

С целью сокращения величины НДС, уплачиваемой в бюджет необходимо стремиться к сокращению разрыва суммы НДС начисленного и НДС к вычету. Важным направлением развития бухгалтерского и оперативного учета по налогам и сборам должно стать осуществление работы по дальнейшему упрощению механизма взимания и сокращению общего количества обязательных платежей в бюджет.

Важным этапом снижения налоговой нагрузки на субъекты хозяйствования Республики Беларусь является снижение налогового бремени на фонд заработной платы. Это возможно только при условии расширения базы налогообложения и полной легализации сумм заработной платы, то есть при условии роста доходов населения. Достичь этого можно, в частности, путем установления минимальной почасовой ставки оплаты труда, принятия других мер, способствующих легализации реальных доходов населения, а также создания благоприятных условий для развития малого бизнеса.

В целях совершенствования бухгалтерского учета по налогам и сборам можно также назвать развитие методики учета налога на добавленную стоимость. НДС в Беларуси является в настоящее время бюджетообразующим налогом, который обеспечивает порядка 30% поступлений в бюджет.

Однако белорусская модель налога на добавленную стоимость имеет некоторые особенности, которые значительно снижают эффективность данного налога: ограничивают потребление в обществе; снижают покупательную способность населения и потребительский спрос; не стимулируют производство; ведут к удорожанию отечественных товаров, делают их невыгодными по сравнению с приобретением в других странах (где уровень косвенных налогов ниже); снижают конкурентоспособность отечественных товаров.

Целесообразно использовать следующие направления по совершенствованию налога на добавленную стоимость:

- снизить ставки налога;
- исключить из налогообложения реализацию предметов первой необходимости, а также пересмотреть существующие льготы по данному налогу, исключив из объекта обложения обороты по реализации социально значимых товаров, работ, услуг;
- привести в соответствие срок уплаты НДС со сроками поступления выручки, то есть налог должен уплачиваться из фактически поступившей выручки. Это обеспечит соответствие между объектом налогообложения и источником уплаты налога.

Совершенствование налогообложения недвижимости предполагает, в первую очередь, более объективную оценку налогооблагаемой базы, исходя из рыночной стоимости объектов, это будет стимулировать их наиболее рациональное использование. ОАО «МАПИД» активно пользуется предоставляемыми государством льготами по уплате ряда налогов, в частности налога на прибыль, налога на недвижимость и прочих, так как занимается бюджетным строительством и имеет на своем балансе социально-значимые объекты. Часть льгот распространяется и на структурное подразделение ОАО «МАПИД» – завод КПД-1.

Анализ налогов и сборов, уплачиваемых заводом КПД-1 позволяет дать оценку состояния финансово-хозяйственной деятельности изучаемого субъекта. При помощи такого анализа можно грамотно выбрать метод управления организацией, выявить ранее неиспользованные резервы и пути оптимизации налоговой нагрузки. Правильная оптимизация налогообложения и прогнозирования возможных рисков оказывает значительную помощь в создании стабильного положения организации, так как позволяет избежать материальных потерь в процессе хозяйственной деятельности.

Оптимизировать абсолютную налоговую нагрузку на заводе КПД-1 ОАО «МАПИД» можно путем применения расчетных корректировок по налогу на добавленную стоимость. С учетом того, что собственные специалисты завода преимущественно ориентированы на решение налоговых вопросов текущего периода, эффективное выявление и реализация налоговых резервов для них технически затруднено. Поэтому для завода КПД-1 некоторые излишне уплаченные суммы остаются незамеченными, так как их уплата не вызывает сомнений и претензий со стороны налоговых органов. На заводе КПД-1 ОАО «МАПИД» необходимо развивать оптимизационное налоговое планирование – деятельность, направленную на минимизацию налогов, с целью увеличения чистой (нераспределенной) прибыли, остающейся в распоряжении организации. Процесс налогового планирования – это совместная работа бухгалтерских и юридических служб, и руководителя организации. От их деятельности во многом зависит финансовое состояние субъекта хозяйствования.

Для снижения налоговой нагрузки на заводе КПД-1 ОАО «МАПИД» по налогу на недвижимость предлагается несколько вариантов. Первый вариант предполагает уменьшение остаточной стоимости пассивной части основных производственных фондов путем ускорения амортизации объектов недвижимости, начисляя ее способом уменьшаемого остатка с применением повышающего коэффициента равного двум с половиной. Второй способ предполагает снижение остаточной стоимости основных средств путем их переоценки на конец года.

В связи с этим эффективное выявление и реализация налоговых резервов требует как постоянного формирования и мониторинга арбитражной практики по налоговым спорам, так и анализа порядка налогообложения.

## Литература

1. Показатели анализа и оценка налоговой нагрузки // Макроэкономика [Электронный ресурс]. – 2012. – Режим доступа : <http://www.macro-econom.ru/economs-4681-2.html>. – Дата доступа : 14.04.2015.
2. *Кирова, Е. А.* Налоговая нагрузка: как ее определять / Е. А. Кирова // Финансы. – 2009. – № 4. – С. 49–56.
3. *Шестакова, Е. В.* Планирование НДС и налоговых рисков / Е. В. Шестакова // Справочник экономиста. – 2010. - № 1. – С. 23–27.
4. Кодекс Республики Беларусь от 29.12.2009 N 71-З «Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть)» [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа : <http://pravo.levonevsky.org/bazaby11/republic07/text930/index3.htm>. – Дата доступа : 14.04.2015.